



Inkomstenbelasting. Ten onrechte ontvangen looninkomsten en terecht ontvangen looninkomsten die terugbetaald moeten worden

5 augustus 2009

Nr. CPP2009/1096M

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit beschrijft het fiscale beleid voor ten onrechte ontvangen looninkomsten. Verder beschrijft dit besluit het fiscale beleid voor in eerste instantie terecht ontvangen looninkomsten die later op grond van een afdwingbare verplichting terugbetaald moeten worden, omdat zij met terugwerkende kracht vervangen worden door andere looninkomsten. Dit besluit vervangt het besluit van 5 juli 2001, nr. CPP2001/599M.

1. Inleiding

In het besluit van 5 juli 2001, nr. CPP2001/599M werd het fiscale beleid beschreven voor ten onrechte ontvangen looninkomsten. Die inkomsten konden onder voorwaarden buiten de heffing van de inkomstenbelasting gelaten worden. Dat beleid is ongewijzigd overgenomen in de onderdelen 2 en 3 van dit besluit.

De situatie kan zich ook voordoen dat in eerste instantie terecht ontvangen looninkomsten terugbetaald moeten worden, omdat zij met terugwerkende kracht vervangen worden door andere looninkomsten. Als de terugbetaling plaatsvindt in een later kalenderjaar dan het jaar waarin de vervangende looninkomsten zijn ontvangen, kan een belasting- en/of premienadeel (hierna: belastingnadeel) optreden door de progressie in het tarief van de inkomstenbelasting. In onderdeel 4 van dit besluit is een goedkeuring opgenomen dat in zo'n situatie de terugbetaling (onder voorwaarden) in aanmerking mag worden genomen in het kalenderjaar waarin de vervangende looninkomsten zijn ontvangen.

2. Ten onrechte ontvangen looninkomsten niet belast

Ten onrechte ontvangen looninkomsten worden geacht niet te zijn genoten als bedoeld in artikel 2.3 van de Wet IB 2001 als belastingplichtige er binnen redelijke termijn blijf van heeft gegeven dat hij de ten onrechte ontvangen looninkomsten niet wil behouden (zie bijvoorbeeld het arrest HR 21 december 1988, BNB1989/120*). In dat geval is er dus geen sprake van looninkomsten als bedoeld in artikel 3.80 Wet IB 2001.

3. Ten onrechte ontvangen looninkomsten wel belast

3.1 Inleiding

Als belastingplichtige er niet binnen redelijke termijn blijf van heeft gegeven dat hij de ten onrechte ontvangen looninkomsten niet wil behouden, zijn die looninkomsten belast op de voet van de artikelen 3.80 en verder van de Wet IB 2001. Aan de hand van de feiten en omstandigheden van het geval moet vervolgens worden beoordeeld of de feitelijke terugbetaling van de ten onrechte ontvangen looninkomsten kan kwalificeren als negatieve inkomsten.

In gevallen waarin de feitelijke terugbetaling plaatsvindt in een ander jaar dan het jaar waarin de looninkomsten zijn genoten, kan door de progressie in het tarief van de inkomstenbelasting een belastingnadeel optreden ten opzichte van de situatie waarin de belastingplichtige de looninkomsten in het geheel niet zou hebben genoten.

In situaties waarin de ten onrechte ontvangen looninkomsten niet te kwader trouw zijn verkregen acht ik het niet gewenst dat dit belastingnadeel ontstaat. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule).

3.2 Goedkeuring

Ik keur goed dat de inspecteur er vanuit gaat dat de ten onrechte ontvangen looninkomsten geacht



worden niet te zijn genoten in de zin van artikel 2.3 van de Wet IB 2001 als wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- a. belastingplichtige heeft de looninkomsten niet te kwader trouw verkregen, én
- b. belastingplichtige toont ten genoegen van de inspecteur aan dat de looninkomsten volledig zijn terugbetaald, én
- c. belastingplichtige past ter zake van de terugbetaling van de looninkomsten geen enkele aftrek op het loon c.q. inkomen toe, dan wel – als de aftrek al is toegepast – verklaart belastingplichtige zich akkoord met het terugnemen van de aftrek.

In bijzondere situaties kan het voorkomen dat de ten onrechte ontvangen looninkomsten gedeeltelijk worden teruggevorderd. In dat geval kan het voorafgaande worden toegepast op het deel dat wordt teruggevorderd.

4. Terecht ontvangen looninkomsten die later worden terugbetaald, omdat zij vervangen worden door andere looninkomsten

4.1 Inleiding

De situatie kan zich voordoen dat in eerste instantie terecht ontvangen looninkomsten terugbetaald moeten worden, omdat zij met terugwerkende kracht vervangen worden door andere looninkomsten. Dat kan bijvoorbeeld als een genoten uitkering volgens de Wet werk en bijstand met terugwerkende kracht wordt vervangen door een Ziektewetuitkering. In gevallen waarin de feitelijke terugbetaling plaatsvindt in een later kalenderjaar dan het jaar waarin de vervangende looninkomsten zijn genoten, kan een belastingnadeel optreden door de progressie in het tarief van de inkomstenbelasting. In het jaar waarin de vervangende looninkomsten worden genoten, zal het inkomen immers hoger zijn. In het jaar waarin de terugbetaling plaatsvindt, zal het inkomen lager zijn. Deze wisseling in inkomen kan ook gevolgen hebben voor inkomensafhankelijke regelingen zoals de diverse toeslagen.

In situaties waarin (in eerste instantie) terecht ontvangen looninkomsten op grond van een afdwingbare verplichting moeten worden terugbetaald en met terugwerkende kracht vervangen zijn door andere looninkomsten acht ik het niet gewenst dat een belastingnadeel en mogelijke nadelige gevolgen voor andere inkomensafhankelijke regelingen ontstaan. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule).

4.2 Goedkeuring

Ik keur goed dat de terugbetaling van (in eerste instantie) terecht ontvangen looninkomsten, in afwijking van artikel 3.146 en 3.147 van de Wet IB 2001, als negatief loon in de zin van artikel 3.81 van de Wet IB 2001 in aanmerking kan worden genomen in het jaar waarin de vervangende looninkomsten worden genoten.

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- a. belastingplichtige heeft de looninkomsten niet te kwader trouw verkregen, én
- b. belastingplichtige toont ten genoegen van de inspecteur aan dat de looninkomsten volledig zijn terugbetaald, én
- c. de terugbetaling van de looninkomsten vindt plaats binnen drie maanden na afloop van het kalenderjaar waarin de vervangende looninkomsten zijn genoten, of belastingplichtige heeft er binnen drie maanden na afloop van het kalenderjaar waarin de vervangende looninkomsten zijn genoten blijk van gegeven dat hij de looninkomsten niet wil behouden en heeft deze in dat kalenderjaar op een later moment feitelijk terugbetaald, én
- d. als de terugbetaling in een ander kalenderjaar als negatief loon in aanmerking is genomen, verklaart belastingplichtige zich akkoord met het terugnemen van deze aftrek.

5. Ingetrokken regeling

Het besluit van 5 juli 2001, nr. CPP2001/599M, is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

In afwijking hiervan treedt onderdeel 4 in werking met ingang van 1 januari 2009.



Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 5 augustus 2009

*De Staatssecretaris van Financiën,
J.C. de Jager.*